MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10880.734770/2011-14**
ACÓRDÃO	1002-004.158 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NOVONOR S.A - EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DECADÊNCIA. REVISÃO DE PREJUÍZO FISCAL.

Aplica-se o prazo decadencial de cinco anos à revisão de prejuízo fiscal, cuja determinação, documentação e escrituração foram legalmente atribuídas ao sujeito passivo, contado a partir de sua formação, cientificada pelos meios próprios ao Fisco, a quem compete a lavratura de auto de infração na forma do artigo 9º, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

GLOSA DE PREJUÍZO NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE ARTIFICIALIDADE, SIMULAÇÃO, FRAUDE OU ABUSO DE FORMA

Os lucros ou prejuízos apurados por controlada no exterior devem observar as normas contábeis do país de domicílio, nos termos do art. 25, §§ 5º e 7º, da Lei nº 9.249/1995 e do art. 6º da IN SRF nº 213/2002. Assim, não compete à autoridade fiscal brasileira auditar ou desconsiderar demonstrações financeiras regularmente elaboradas por controlada estrangeira, salvo se houver indícios suficientes, devidamente motivados, de que a contabilidade apresentada contém dados simulados que reduziram indevidamente o lucro líquido da controladora no Brasil, o que não se constatou no caso concreto.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, dar provimento ao recurso.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luís Ângelo Carneiro Baptista(substituto integral), Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, Andrea Viana Arrais Egypto, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Nos termos do acórdão recorrido, trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a contribuinte em referência por meio dos quais se exigem IRPJ e CSLL – ano calendário 2007 - no valor total de R$ 1.870.674,57 (= 1.368.725,36 + 501.949,21), a fls.412 e 418, incluídos a multa de ofício de 75% e os juros de mora consolidados em 18/10/2011.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 424/430, o Auditor-Fiscal autuante contextualizou o lançamento do crédito tributário, expondo as fundamentações do lançamento do crédito tributário. Informa, inicialmente, que a contribuinte é uma sociedade anônima, com capital social de R$ 2.555.751.000,00, em 30/04/2007, e descreve o seu objeto social.

Transcreve, na sequência, o disposto no artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35, de 20011, o qual define tratamento tributário dispensado aos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior.

Relata que, no ano calendário 2005, a empresa controlada Odebrecht International Corporation apurou um prejuízo de US$ 5.048.742,75, para cuja formação contribuiu uma de despesa de US$ 5.182.912,86 registrada da conta *"4.5.3.01 - Provision For Losses With Investiments"* (Balancete ODB Int) e correspondente a uma provisão para perda no investimento na CBPO Malásia em virtude do seu passivo a descoberto.

A provisão em questão, no seu entender, deveria estar em sintonia com a legislação brasileira, conforme o disposto no inciso I do§ 2º do art. 25 da Lei nº 9.249/952, ou seja, não poderia ser considerada despesa dedutível, nos termos do artigo 13, I, da citada lei.

Transcreve excerto de voto proferido no Acórdão nº 103-23.465, do CARF, sustentando que, quando muito, haveria dedutibilidade em caso de efetiva perda.

E Acrescenta:

> A despesa lançada com a Provisão para Perdas com Investimento constituída face ao passivo a descoberto na empresa CBPO Malásia SDN B H D não poderá ser

DOCUMENTO VALIDADO

Original

considerada nos resultados da empresa Odebrecht International Corporation, conforme dispõe o inciso I, do art. 16, da Lei 9.430/96:

> Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:
>
> I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

Conclui, assim, que a empresa Odebrecht International Corporation, na apuração de seu resultado, não poderia deduzir uma provisão face a uma provável perda com o passivo a descoberto, em outra empresa, mesmo que seja sua controlada.

Diante disso, a Autoridade Fiscal glosou a despesa com a constituição da provisão, o que alterou o resultado de um prejuízo de US$ 5.048.742,75 para um lucro de U$ 134.170,11, no ano calendário 2005.

No ano calendário 2007, a controlada Odebrecht International Corporation auferiu lucro de U$ 16.350.741,73, o qual, inicialmente, foi minorado em função dos prejuízos havidos em 2005 (US$ 5.048.742,75) e em 2006 (US$ 13.255.281,89). No entanto, por não haver mais prejuízo em 2005 a ser considerado, computou-se, em 2007, um saldo positivo de US$ 3.095.459.84 (= 16.350.741,73 – 13.255.281,89), disponibilizado em 31/12/2007 e convertido, nesta mesma data, para R$ 5.482.988,01, base tributável objeto das autuações.

Invoca, por fim os artigos 434 a 435 do CTN, com vistas a definir o aspecto temporal do fato gerador em comento.

Cientificada pessoalmente da autuação em 20/10/2011 (fls. 430), a contribuinte ofereceu sua impugnação em 18/11/2011 (fls. 439), a qual foi juntada a fls. 439 e seguintes.

Por meio do **acórdão nº 16-85.976** a 16ª Turma da DRJ/SPO julgou a impugnação improcedente. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2007
>
> REVISÃO DE PREJUÍZO FISCAL. DECADÊNCIA. ARTIGOS. 150 e 173 do CTN. INAPLICÁVEL.
>
> Não se pode aplicar a regra decadencial prevista nos art. 173 e art. 150, §4º, ambos do CTN, para limitar no tempo o direito de o Fisco verificar se o contribuinte tem saldo de prejuízo fiscal/base negativa.
>
> A decadência decorre de uma inércia do titular no gozo de um direito potestativo. No caso do prejuízo fiscal, não se fala em direito do Fisco de exigir o cumprimento de alguma obrigação tributária, mas em direito do contribuinte em usufruir o benefício nos termo previstos em lei.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Se a inércia do contribuinte em gozar do seu direito de compensar prejuízo fiscal/base negativa não perece, não há também que decair o direito de o Fisco verificar se tal direito efetivamente existe.
>
> LUCRO NO EXTERIOR. DESPESA INDEDUTÍVEL.
>
> Despesas consideradas indedutíveis na apuração do lucro real, não podem participar da formação da base de cálculo do IRPJ, mesmo que tenha sido verificada em empresa controlada sediada no exterior. O lucro auferido por coligada no exterior deve se sujeitar às adições e às exclusões previstas na legislação tributária brasileira para poder compor o lucro real da empresa controladora sediada no Brasil.
>
> JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.
>
> A legislação tributária autoriza a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos do artigo 161 do CTN bem como dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430, de 1996.
>
> PEDIDO POR JUNTADA DE PROVAS.
>
> Indefere-se o pedido para juntada de provas após o oferecimento da impugnação, em observância ao disposto no artigo 16 do Decreto nº70.235, de 1972, principalmente se a interessada não informou quais elementos almeja apresentar e o que pretende especificamente provar com eles.
>
> TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.
>
> Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos lançamentos decorrentes.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

Intimado do acórdão em 04.04.2019 (fls. 550), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 06.05.2019 (fls. 552 e 553/571), alegando em síntese:

- O artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional estabelece ser de cinco anos contados do fato gerador o prazo para o Fisco exercer seu direito de revisar a apuração de tributos levada a cabo pelos contribuintes.
- Autoridade Fiscal fundamenta a exigência de IRPJ e CSLL na suposta indedutibilidade de despesa incorrida pela Controlada no ano-calendário de 2005. Ou seja, o fundamento da autuação reside na apuração de tributos ocorrida no ano- calendário de 2005, mais precisamente, na dedutibilidade de uma despesa incorrida em 2005, como o fato gerador da obrigação de pagar IRPJ e CSLL sobre eventual renda auferida em 2005 ocorreu em 31 de dezembro daquele ano, pela regra do art. 150, §4º do CTN, a revisão da atividade de apuração do contribuinte – i.e, a análise da dedutibilidade de

uma despesa no caso concreto – somente poderia ocorrer até 31.12.2010 (cinco anos contados da ocorrência do fato gerador).

- A Recorrente foi intimada do Auto Infração apenas em 20.10.2011, meses após o transcurso do prazo de cinco anos para revisão da atividade de apuração dos eventos de relevância tributária ocorridos em 2005 (31.12.2010).
- os Autos de Infração não têm por objeto a análise da regularidade de utilização de prejuízo fiscal, mas sim a possibilidade de deduzir-se uma despesa, razão pela qual toda a fundamentação utilizada pela DRJ para manter o lançamento não dialoga com as razões apresentadas pela Recorrente em sua Impugnação, sendo inaplicáveis ao caso concreto e, consequentemente, improcedentes.
- Mesmo que se admita a validade do argumento da DRJ de que apenas no momento em que o "prejuízo" for oponível ao Fisco é que se deve iniciar a contagem do prazo decadencial, a decisão da DRJ é contraditória, pois a despesa considerada indedutível foi oponível ao Fisco em 2005, ano em que seu reconhecimento implicou a apuração de um prejuízo pela Controlada ao invés de um lucro.
- Com efeito, os lançamentos ora impugnados derivam do fato de a Fiscalização ter considerado errada a apuração de resultados da sociedade diretamente controlada Odebrecht International Corporation, vez que tais resultados contemplaram a despesa correspondente à Provisão para Perdas de Investimentos, sendo que esse suposto equívoco teria origem no fato de que despesas dessa natureza não são dedutíveis nos termos da legislação fiscal brasileira, nos termos do inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249/95.
- Em termos contábeis, as Provisões para Perdas em Investimentos têm natureza de contas redutoras do Ativo, e, portanto, são contas credoras. A contabilização de Provisões como a de que aqui se cuida é feita a crédito da conta da Provisão em destaque, ao passo que a correlata contrapartida é feita a débito de uma despesa, sendo que isso se dá tanto nos termos da legislação comercial brasileira quanto nos exatos lindes das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS).
- É exclusivamente em virtude do inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249/95 que a despesa correspondente à Provisão para Perdas em Investimentos não produz, no que tange à apuração do Lucro Real (apuração fiscal), o natural efeito das despesas, qual seja a redução do montante do resultado tributável, de modo que os correlatos valores são adicionados ao lucro líquido do exercício.

DOCUMENTO VALIDADO

- O fato de as demonstrações financeiras de controladas estrangeiras seguirem os preceitos da legislação comercial brasileira não significa que elas devam apurar os lucros tributáveis (base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) com base na legislação tributária brasileira, não lhes sendo, assim, aplicáveis as específicas disposições atinentes ao lucro real. Art. 146 do RIR/99.
- Esclarece que é completamente descabida a ponderação do Sr. Auditor Fiscal de que a despesa não poderia ter sido deduzida por estar relacionada à provisão para investimento atrelada à controlada indireta. Com efeito, mesmo que se ignore os princípios contábeis que determinam o reconhecimento de despesas (a despesa foi incorrida pela Controlada), o resultado das controladas indiretas deve ser consolidado no balanço das respectivas controladas diretas, a teor do §6º do art. 1º da mesma IN/SRF nº 213/2002.
- Requer seja dado provimento ao presente recurso voluntário, a fim de que seja reformada a decisão da DRJ, com o consequente cancelamento dos créditos tributários constituídos pelos Autos de Infração.

Não foram juntados documentos com o recurso.

Às fls. 598 e seguintes é juntada petição comunicando que em 17 de junho de 2019, a recorrente e determinadas sociedades controladas, ajuizaram pedido de recuperação judicial, o qual foi deferido pelo D. Juízo da 1ª Vara de Falências e Recuperações Judiciais da Cidade de São Paulo no dia 18 de junho de 2019. Junta a decisão judicial.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Da admissibilidade:

O recurso é tempestivo, entretanto deve-se avaliar os demais requisitos de admissibilidade para conclusão acerca do seu conhecimento.

Da preliminar de decadência:

Como exposto trata-se de lançamento para exigência de IRPJ e CSLL, referente ao ano de 2007, recolhido a menor em razão do excesso verificado em prejuízo fiscal apontado pelo contribuinte no ano de 2005. O prejuízo utilizado pelo Contribuinte foi composto, em parte, por

DOCUMENTO VALIDADO

despesa correspondente à "Provisão para Perdas com Investimentos" de empresa controlada com sede na Malásia. No entendimento da fiscalização tais despesas seriam indedutíveis em razão do art. 13, I da Lei nº 9.249/95.

Além do mérito, onde será discutida a aplicação do citado art. 13, defende o contribuinte a decadência do direito do fisco de contestar os valores dos prejuízos utilizados na compensação, segundo apontado:

> 13. Como o fato gerador da obrigação de pagar IRPJ e CSLL sobre eventual renda auferida em 2005 ocorreu em 31 de dezembro daquele ano, a regra contida no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional permite a revisão da atividade de apuração do contribuinte – i.e, a análise da dedutibilidade de uma despesa no caso concreto – **somente até 31.12.2010 (cinco anos contados da ocorrência do fato gerador)**.
>
> 14. **Ocorre que a Recorrente foi intimada dos Autos Infração apenas em 20.10.2011**, meses após o transcurso do prazo de cinco anos para revisão da atividade de apuração dos eventos de relevância tributária ocorridos em 2005 (31.12.2010).
>
> ...
>
> 17. Com efeito, os Autos de Infração não têm por objeto a análise da regularidade de utilização de prejuízo fiscal, mas sim a possibilidade de deduzir-se uma despesa, razão pela qual toda a fundamentação utilizada pela DRJ para manter o lançamento não dialoga com as razões apresentadas pela Recorrente em sua Impugnação, sendo inaplicáveis ao caso concreto e, consequentemente, improcedentes.
>
> 18. Mesmo que se admita a validade do argumento da DRJ de que apenas no momento em que o "prejuízo" for oponível ao Fisco é que se deve iniciar a contagem do prazo decadencial, **a decisão da DRJ é contraditória, pois a despesa considerada indedutível foi oponível ao Fisco em 2005, ano em que seu reconhecimento implicou a apuração de um prejuízo pela Controlada ao invés de um lucro**.
>
> ...
>
> 20. Em outras palavras, o primeiro momento em que a despesa foi oponível ao Fisco – critério da DRJ para início da contagem do prazo decadencial – foi o ano-calendário de 2005, devendo a contagem do prazo, por esse critério, ter se iniciado já nesse ano – e não em 2007. O entendimento no sentido de que a dedução levada a cabo pela controlada estrangeira teria sido equivocada faria com que houvesse uma irregular apuração do IRPJ e da CSLL por parte da autuada no ano-calendário de 2005, eis que o apontado lucro da Controlada formado com a supressão da despesa deveria ter sido oferecido à tributação brasileira no ano-calendário de 2005.

DOCUMENTO VALIDADO

Em que pese o argumento acima, a decisão da DRJ está em consonância com os precedentes majoritário deste Tribunal Administrativo. Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 424 constata-se que não há por parte do Fisco exigência ou questionamento quanto ao prejuízo fiscal declarado pelo contribuinte em seu empresa controlada, não há qualquer exigência quanto a estes fatos geradores.

O objeto do presente processo cuida de exigência de IRPJ e reflexos, relativos ao ano de 2007, cujas bases foram reduzidas a partir do excesso de compensação, ou seja, o lançamento tem como foco a composição de valores recolhidos a título de tributos devidos em 2007 tendo a fiscalização, dentro da sua competência prevista no art. 142 do CTN, o poder-dever de efetuar a revisão do lançamento feito pelo Contribuinte.

Neste cenário, no presente caso, não cabe a aplicação do art. 150, §4º do CTN ou qualquer regra decadencial. Para ilustrar a posição desta Relatora cito voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, no **acórdão 9101-007.148** que faz a distinção entre efeitos mediatos e imediatos do prejuízo fiscal ou salde negativo:

> Aqui, porém, a discussão não recai, apenas, sobre o art. 37 da Lei nº 9.430/96. O procedimento **fiscal tem em conta a própria apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos calendário 2004 e 2005, retificando-as por meio de auto de infração**, consoante autoriza o Decreto nº 70.235/72
>
> > Art. 9o A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
> >
> > [...]
> >
> > § 4o O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> Ou seja, o sujeito passivo informou ao Fisco, por meio de DIPJ, a apuração de prejuízo fiscal e base negativa nos períodos em referência, e a lei autorizava a formalização de auto de infração, mesmo que sem exigência de crédito tributário, para constituição da infração à legislação tributária cometida pela contribuinte.
>
> Por sua vez, veja-se o exato teor do art. 37 da Lei nº 9.430/96:
>
> > Art.37.Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.
>
> A lei, neste caso, fala da repercussão futura de fatos contabilizados no passado. Nada menciona acerca da compensação futura de prejuízos fiscais e, assim, não contradiz a autorização especial contida no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, acerca da retificação de prejuízos fiscais por meio de lançamento.

DOCUMENTO VALIDADO

É **certo que em circunstâncias específicas, a autoridade fiscal poderia discordar da compensação futura de prejuízos fiscais ou bases negativas, ainda que não promovido lançamento anterior para retificar sua apuração**. Isto porque, para além do efeito imediato da apuração de prejuízos fiscais e bases negativas, que é a demonstração da inocorrência do fato jurídico tributário (lucro) no período de sua apuração, **aquela apuração tem um efeito mediato, qual seja, a redução de bases tributáveis futuras, momento em que o sujeito passivo deveria fazer a prova da existência do prejuízo fiscal e da base negativa anteriormente apurados, mesmo que já atingido pelo prazo decadencial. Assim, se tais prejuízos não foram informados em DIPJ oportunamente, e não estão demonstrados no LALUR, consoante exige o art. 262, inciso III do RIR/99, a autoridade fiscal poderia glosar sua utilização futura, ainda que ultrapassado o prazo decadencial contado a partir da apuração original**.

Todavia, se estas informações foram prestadas, ultrapassado o prazo decadencial o Fisco não mais pode promover o lançamento que, desde o encerramento da apuração correspondente, estava autorizado por lei a fazer.

Acrescente-se, ainda, que embora o CTN estipule prazo decadencial para constituição de crédito tributário, os incisos do seu art. 173 fazem referência à formalização de lançamento, sendo certo que o auto de infração destinado à redução de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL guarda praticamente todos os contornos do lançamento previsto no art. 142 do CTN, à exceção do cálculo do montante do tributo devido e da aplicação de penalidade cabível, ante o expresso reconhecimento da autoridade fiscal de que a apuração da contribuinte subsistiu negativa. Logo, não há como negar que o auto de infração destinado à redução de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL se submete aos prazos decadenciais estipulados no CTN para fins de constituição de crédito tributário.

Esclareça-se, ainda, que este entendimento traz implícita a premissa de que **sujeita-se a homologação tácita a apuração de prejuízo fiscal regularmente escriturada e declarada pelo sujeito passivo**. [...]

[...]

Importa assim, ter em conta a peculiaridade das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, dentre os quais se insere a recorrente, ao optarem pela apuração do lucro real anual. Cumpre-lhes: escriturar contabilmente suas operações, apurar mensalmente a necessidade de recolher antecipações (estimativas), apurar o resultado do exercício em seus livros contábeis, promover ajustes previstos em lei (adições, exclusões e compensações) para determinar o lucro real no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR ou a base de cálculo da CSLL em outros demonstrativos, aplicar sobre estes as alíquotas correspondentes e do resultado deduzir as parcelas previstas na legislação, recolher o tributo eventualmente apurado, declará-lo em DCTF e, no exercício subsequente, informar esta apuração em DIPJ.

...

DOCUMENTO VALIDADO

> De todo o exposto, conclui-se que o Fisco deve observar o prazo decadencial, segundo a regra aplicável, para revisão de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL na hipótese de o sujeito passivo ter apurado regularmente seus resultados e **informado esta apuração tempestivamente em DIPJ**. Ultrapassado este prazo decadencial, a compensação de prejuízo ou base negativa regularmente informado somente pode ser questionada quanto a eventual atualização aplicada ou à suficiência em relação ao saldo disponível, bem como se a informação em DIPJ não tiver lastro escritural. De outro lado, **se a informação em DIPJ for tardia, o *dies a quo* do prazo decadencial será deslocado para essa data de constituição do prejuízo fiscal ou base negativa.**

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal o contribuinte para composição do IRPJ a recolher no ano de 2007 apontou entre as base de formação o prejuízo fiscal experimentado pelo sua controlada em 2005, além de prejuízo próprio no ano de 2006. Neste cenário, considerando que o prejuízo fiscal imputado à controlada somente foi apresentado ao fisco em 2007, não há decadência a ser declarada.

Do mérito:

No mérito, nos parece haver razões para o acolhimento da tese recursal.

Estamos diante de exigência de IRPJ e reflexos, referentes ao ano calendário de 2007. No referido período o lucro da recorrente foi reduzido haja vista utilização de prejuízo apurado por sua controlada no exterior no ano de 2005. O prejuízo da controlada foi apurado, entre outras, em razão de ter havido o lançamento de despesa relacionada com "Provisão para Perdas com Investimentos na CBPO Malásia".

No entendimento da fiscalização, por força do art. 13, I c/c 25, §2º, I da Lei nº 9.249/95, haveria no ordenamento vedação ao aproveitamento da citada provisão como despesa dedutível para fins de apuração do prejuízo na controlada:

> Não obstante, o artigo 6º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, previu que as demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, seriam elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio. Caso, no país estrangeiro em questão, inexistissem tais normas, a legislação brasileira seria observada. De qualquer modo, as contas e subcontas constantes nas demonstrações financeiras eventualmente elaboradas segundo normas estrangeiras deverão ser classificadas conforme a legislação comercial brasileira: (...)
>
> Entendo que a medida mais adequada ao caso, seja tributar este rendimento auferido no exterior nos moldes previstos na legislação tributária pátria, seguindo-se os princípios e regras nacionais a fim de se manter uma coerência na tributação. Consequentemente, devem ser aplicados ao lucro percebido no exterior, segundo as normas contábeis aplicadas à controlada estrangeira, os

DOCUMENTO VALIDADO

> mesmos critérios de ajustes que incidem no lucro líquido, apurado na contabilidade da controladora nacional. Ora, se o legislador nacional decide que determinada despesa não é dedutível, ela não poderá compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente do país em que ela tenha sido incorrida (Brasil ou estrangeiro).

Considerando os pilares da tributação universal, para a DRJ a aplicação do art. 13, I Lei nº 9.249/95 seria obrigatória quando da unificação pela controladora das receitas auferidas pelas respectivas controladas. Assim, considerando que o dispositivo define que para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as deduções de provisões, promoveu a glosa da "Provisão para Perdas com Investimentos na CBPO Malásia".

Entretanto, como pontuado pelo recurso voluntário, **há de fato uma contradição entre a fundamentação do acórdão – no sentido de a controlada dever observância às regras contábeis do respectivo país e, em contrapartida, quando da unificação da tributação na controladora tal lucro ser "ajustado" segundo as regras contábeis nacional**.

Ora, exigir o "ajuste" de lucros apurados segundo as regras contábeis do país sede da de uma empresa, seria o mesmo que determinar a aplicação da legislação brasileira a essas controladas.

E é por isso que temos precedentes deste Tribunal Administrativo concluindo no sentido de não estar no campo de competência do fisco federal o análise das informações constituídas segundo as normas contábeis dos países das controladas, salvo existência de fraude – fato não verificado no caso concreto.

Pela brilhante fundamentação, cito e adoto como razões de decidir, parte do voto do acórdão nº 1302-006.218, da lavra do Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias:

> Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização entendeu que, supostamente, estariam equivocadas as demonstrações contábeis da empresa com sede em Luxemburgo, sob o argumento de que, em síntese, seriam indevidas as despesas de ágio registradas pela Labatt Holding A/S e pela Ambev Luxemburgo. Por isso, o lucro desta entidade seria maior do que aquele registrado no balanço. Balanço este, registre-se, devidamente auditado por empresa independente.
>
> Assim, no Auto de Infração foram constituídos créditos tributários, de acordo com o entendimento da fiscalização de como deveria ter sido apurado o lucro da empresa sediada em um primeiro momento na Dinamarca e posteriormente em Luxemburgo, mais especificamente: entendeu o douto fiscal que se aplicaria, na apuração daquele lucro, o que dispõe a legislação brasileira.
>
> Em sua Impugnação (fls. 9.103 e seguintes), a Recorrente defendeu, em síntese, que "*segundo as normas legais e infralegais que disciplinam o regime de Tributação em Bases Universais o lucro das controladas no exterior, a ser tido*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

como disponibilizado à controladora brasileira, é aquele apurado com base nas normas da legislação comercial do país de domicílio das controladas, sendo incabível qualquer ajuste com base nas normas comerciais ou tributárias brasileiras."

E, neste ponto, assiste razão à Recorrente.

Como será demonstrado ao longo deste voto, o Fisco brasileiro, com a promulgação da Lei nº 9.249/95, mais especificamente com a redação dada ao artigo 25 deste diploma legal, abandona de vez o critério da territorialidade da tributação da renda, adotando o princípio da "tributação em bases universais" (TBU). Assim, independentemente de todas as discussões que se iniciaram a partir daí, não se pode desprezar a mudança do contexto e a possibilidade de a Fazenda Nacional fazer incidir tributos sobre a renda auferida por entidades com domicílio no exterior, mas ligadas às empresas brasileiras (fazendo-se a ressalva quanto às limitações quando existem Tratado para evitar Dupla Tributação, como explorado será abaixo).

Contudo, mesmo com a abertura dessa possibilidade de tributação universal, não houve autorização para uma "fiscalização universal", ou seja, não foi estendida a competência dos auditores da Receita Federal do Brasil, ao ponto de estes poderem interpretar a legislação estrangeira e aplicá-la de acordo com o seu entendimento e com fundamento na legislação brasileira. Com toda venia, mesmo que fosse dada esta autorização (o que é ilógico), não teriam estes auditores capacidade técnica de analisar e interpretar as legislações existentes nos mais de 190 países do mundo.

Para cumprir o primado da tributação com bases universais, ao Fisco Federal é franqueada apenas a possibilidade de verificar qual o lucro auferido pela empresa estrangeira, nos termos da legislação onde tem domicílio a entidade no exterior, mas nunca, reitere-se, contestar aquele lucro com base na legislação brasileira. Este é, inclusive, o comando do artigo 6º da Instrução Normativa nº 213/02. Veja-se a redação do dispositivo:

> Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.
>
> § 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

O que se depreende da leitura do artigo transcrito, mais especificamente do parágrafo primeiro, é que só seria possível analisar e contestar as demonstrações financeiras das entidades domiciliadas no exterior, caso não existissem normas locais (do país estrangeiro) que regulassem como estas demonstrações deveriam ser elaboradas. Não é o caso, entretanto, de Luxemburgo, onde tem sede a empresa Ambev Luxemburgo.

DOCUMENTO VALIDADO

Por outro lado, não se sustenta a argumentação tecida no TVF, no sentido de que, da leitura do art. 25, da Lei nº. 9.249/95, "*depreende-se do inciso I do dispositivo antes transcrito que os lucros auferidos por sociedade controlada devem ser apurados segundo as normas da legislação brasileira. De acordo com o inciso II desse mesmo dispositivo, esses lucros – apurados segundo as normas da legislação brasileira – devem ser adicionados ao lucro líquido da controladora, na proporção de sua participação, para a apuração do seu resultado fiscal*".

Esta conclusão, como se verifica ao longo daquele Termo, advém de uma interpretação literal o art. 25, §2º, I, da Lei nº. 9.249/95, que tem a seguinte redação:

> Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.
>
> (...)
>
> § 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:
>
> I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

Contudo, entende-se, com toda venia, que demonstração não se confunde com apuração. E este entendimento é, inclusive, corroborado com a leitura do caput do artigo 6º da IN/SRF nº 213/02 em conjunto com o § 2º do mesmo artigo (destaca-se que a IN 38/96 tinha esta mesma redação). Confira-se o que dispõe o § 2º:

> § 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Veja-se que os dispositivos tratam de coisas e momentos diversos, não se podendo admitir e encampar a interpretação dada pela fiscalização.

Em síntese, o 'caput' do dispositivo determina a adoção das normas da legislação comercial do país de domicílio quando da realização das demonstrações financeiras das controladas. E o § 2º acima transcrito estatui que as contas e sub-contas daquelas demonstrações financeiras sejam classificadas nos termos da legislação comercial brasileira.

E não poderia ser outra a interpretação do dispositivo que apenas regulamenta o que dispõe a legislação, em especial aquela que trata da Tributação em Bases Universais, uma vez que a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

DOCUMENTO VALIDADO

(antiga "Lei de Introdução ao Código Civil"), positivada através do Decreto-Lei nº 4.657/42, preceitua em seus artigos 9º e 11 o seguinte.

> Art. 9º Para qualificar e reger as obrigações, aplicar-se-á a lei do país em que se constituírem.
>
> (...)
>
> Art. 11. As organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, obedecem à lei do Estado em que se constituírem.

Não há dúvidas na leitura destes dispositivos: obrigações são regidas pelas leis vigentes do país onde esta mesma obrigação for constituída, sendo obrigatório às sociedades obedecerem "*à lei do Estado em que se constituirem*."

Assim, é ilógico pensar, como mencionado acima, que o Fisco brasileiro teria como questionar a apuração do lucro auferido por entidade com domicílio no exterior e o que é pior: aplicar a legislação brasileira para afirmar que houve erro na apuração do lucro auferido pela empresa estrangeira.

A esta mesma conclusão chegou o acórdão proferido pela DRJ de Brasília, que, após citar as ilações da fiscalização constantes no TVF, assim se pronunciou:

O equívoco da Fiscalização está estampado nesses últimos parágrafos acima transcritos, pois a AMBEV Luxemburgo e a Labatt Holding não são contribuintes brasileiras nem se subordinam à legislação nacional, logo, não poderia o autuante auditar as suas demonstrações financeiras à luz da legislação brasileira. Trata-se de um rotundo equívoco, pois a tributação em base universais (TBU) introduzida pela Lei 9.249/95 significa apenas que as receitas da pessoa jurídica domiciliada no Brasil auferidas em qualquer parte do mundo serão tributadas no Brasil, mas tal lei não poderia jamais dar competência ao Fisco brasileiro para auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e, pior, fazendo-o à luz da interpretação que o Fisco brasileiro tenha da lei brasileira.

Ao Fisco brasileiro, cabe apenas verificar qual o lucro apurado pela investida no exterior, conforme a legislação do país de domicílio, o que está explícito nas Instruções Normativas 213/02: (...)

Portanto, por ausência completa de competência do Fisco brasileiro de aplicar a legislação brasileira na apuração dos lucros auferidos pela empresa controlada com sede em Luxemburgo, não se sustenta a autuação que constituiu créditos tributários em face da Recorrente, devendo ser mantido o acórdão proferido pela DRJ de Brasília (DF).

No mesmo sentido é o acórdão nº 9101-006.450:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2008

DOCUMENTO VALIDADO

> COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS COM LUCROS PERCEBIDOS PELAS EMPRESAS ESTRANGEIRAS. CONVERSÃO EM REAL SOMENTE QUANDO DO CONFRONTO COM O LUCRO DA MESMA CONTROLADA/COLIGADA.
>
> Os prejuízos apurados por controlada ou coligada no exterior podem ser compensados com lucros dessa mesma empresa. A compensação deve ocorrer dentro dos moldes e conforme as regras contábeis do país em que domiciliada a pessoa jurídica estrangeira, operando-se os cálculos nas moedas oficiais ou permitidas para tanto. A conversão para o Real não se aplica aos resultados anteriores àquele objeto de tributação, inclusive nos quais se verificou prejuízo. Deve ser utilizada a taxa cambial de venda, do dia das demonstrações financeiras em que o resultado positivo tenha sido apurado, verificado após as eventuais operações de compensação com prejuízos.

Por todo o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário neste ponto para afastar a glosa do prejuízo fiscal realizada pela autoridade lançadora, fato que levou a modificação da base de tributação declarada pelo contribuinte no ano de 2007.

Conclusão:

Diante do exposto, conheço do recurso para, afastando a preliminar de decadência, no mérito dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

DOCUMENTO VALIDADO